



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

10 נובמבר 2020

Institute
of Certified
Public Accountants
in Israel

ל ש כ ת
רואי חשבון
ב י ש ר א ל



עדכוני פסיקה

אלכסנדר שפירא, עורך-דין (רו"ח)

www.CapiTax.co.il

מגדל סונול (קומה 20), דרך מנחם בגין 52, ת.ד. 65400 תל-אביב 6165301
טל. 03-6245444 | פקס. 03-6245999 | דוא"ל. office@CapiTax.co.il



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

פסק-הדין בעניין בניזרי



פסק-הדין בעניין בניזרי

- ביום 13.8.2020 ניתן פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בירושלים בעניין **בניזרי**.
 - הסוגייה העיקרית שנדונה בפסק-הדין* הייתה שאלת סיווגו של הרווח (בסך של כ-5.3 מיליון ₪) שנצמח למערער – שעיסוקו בתחום האחזקה של בתים פרטיים ודירות יוקרה, בעיקר לתושבי-חוץ, שבמרבית ימות השנה אינם מאוכלסים על-ידי בעליהם – ממכירת וילה בהרצליה פיתוח כמעט 5 שנים לאחר רכישתה, כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.
- * בגדרו של פסק-הדין נדון גם, ובין היתר, הפרש ההון הבלתי-מוסבר שהתגלה בין הצהרות ההון שהגיש המערער.



פסק-הדין בעניין בניזרי

עיקרי העובדות:

- אשתו של המערער עובדת בבית-החולים הדסה עין כרם בירושלים. בעת חקירתה בבית-המשפט, היא הייתה מנהלת מחלקת MRI באותו בית-חולים.
- המערער רכש ביום 9.1.2007 בית פרטי ברחוב שלונסקי שבהרצליה, תמורת סך של 3,789,430 ₪.
- ביום 14.5.2008 מכר המערער את דירת מגוריו ברחוב קדיש לוז בירושלים בתמורה לסך של 900,000 ₪. בהתאם להסכם המכר, בעת המכירה, עמדה ההלוואה המגובה במשכנתא שרבצה על דירת המערער על סך של 98,698 ₪.
- המערער השכיר את הנכס במהלך התקופות 1.6.2007–30.11.2007, 10.2.2008–20.6.2008 ו-29.6.2010–31.3.2012.



פסק-הדין בעניין בניזרי

עיקרי העובדות – המשך:

- בתקופה יולי 2008–ספטמבר 2010 ביצע המערער עבודות שיפוץ והשבחה בנכס בעלות של ₪ 2,204,300.
- עבודות הבניה בנכס בוצעו באמצעות חברה שנמצאת בבעלות גיסו של המערער.
- ביום 11.10.2011 חתם המערער על הסכם למכירת הזכויות בנכס תמורת סך של ₪ 11,500,000.
- המערער הוזמן לביקורת ספרים בסוף שנת 2011. ביום 22.5.2012 נערכה ביקורת ניהול ספרים למערער שבמהלכה מצא המשיב ליקויים בניהול הספרים.
- ביום 19.11.2012 נערך שימוע למערער שבעקבותיו החליט המשיב (פקיד-שומה ירושלים) על פסילת ספרים לשנת 2011.



פסק-הדין בעניין בניזרי

- בית-המשפט, מפי השופט א' דורות, דחה את הערעור.
- בראשית הדברים, ציין השופט דורות, כי על-פי הפסיקה קיימים מספר מבחני עזר לצורך ההבחנה בין הכנסה עסקית ובין הכנסה שאינה כזו (או בלשון אחרת בין "הכנסה פירותית" ו"הכנסה הונית"): טיב ואופי הנכס, תדירות העסקאות, ההיקף הכספי של העסקאות, תקופת ההחזקה בנכס, אופן המימון, יעוד התמורה, ידענותו ובקיאותו של הנישום בתחום העסקה, קיומו של מנגנון ארגוני התומך בעסקה ופיתוח הנכס, טיפוחו והשבחתו.
- לצד מבחנים אלה נקבע מבחן גג הבוחן את כלל הנסיבות של העסקה.
- עוד ציין השופט, כי כוונתו הסובייקטיבית של הנישום, אינה משמשת כמצפן לצורך ההכרעה בשאלה האם מדובר בהכנסה פירותית או הונית.



פסק-הדין בעניין בניזרי

- לאחר מכן, עבר השופט דורות ליישום המבחנים על נסיבות המקרה (ההדגשות בציטוטים שלהלן אינן במקור).
- **מבחן אופי הנכס**: "בענייננו מדובר בבית פרטי, נכס מקרקעין שלפי אופיו הוא מוחזק ככלל לטווח ארוך לצרכי השקעה. עם זאת, מבחן זה רחוק מלהיות מבחן מכריע וקובע."
- **מבחן תדירות העסקאות**: "בענייננו, המערער ביצע פעולה אחת בלבד של מכירת מקרקעין שהמשיב טוען שהיא בעלת אופי מסחרי (אמנם המערער מכר קודם לכן את דירת מגוריו בירושלים, אך אין מחלוקת שעסקה זו אינה מסחרית). מבחן תדירות העסקאות אינו מצביע אם כן על היותה של העסקה 'עסקה פירותית', אף שאין הוא מכריע בנסיבות העניין."



פסק-הדין בעניין בניזרי

▪ **מבחן ההיקף הכספי**: "בענייננו, היקפה הכספי של העסקה הוא גבוה – המערער רכש את הנכס בסכום הקרוב ל-3.7 מיליון ש"ח, השביח אותו תמורת 2.2 מיליון ש"ח ומכר אותו תמורת 11.5 מיליון ש"ח. ההיקף הוא משמעותי גם ביחס להכנסות של המערער ואשתו בשנים שקדמו לרכישת הנכס [...] אמנם ציין המערער שהכנסתו והכנסת אשתו היו גבוהות בשנים הרלוונטיות בעשרות אחוזים מהשכר הממוצע במשק, אך עדיין, ביחס לנכס, מדובר בהכנסות בסכומים נמוכים. האם ניתן לגזור מעובדה זו מסקנה כלשהי ביחס לאופייה של העסקה? לטעמי מבחן זה אינו מקדם אותנו לעבר סיווג חד משמעי של העסקה ויש לתור אחרי סיווגה הנכון של העסקה במחוזות אחרים."



פסק-הדין בעניין בניזרי

- **מבחן תקופת ההחזקה:** "בענייננו רכש המערער את הנכס ביום 9.1.2007 ומכר אותו ביום 11.10.2011. המערער החזיק בנכס תקופה קצרה במעט מחמש שנים. תקופה זו אינה ארוכה במונחי נכסי מקרקעין, אך גם אינה קצרה. מבחן זה אינו יכול להטות את הכף לעבר אחת מעמדות הצדדים."
- **מבחן המנגנון:** "בענייננו מדובר בעסקה חד פעמית, כך שמבחן זה הינו פחות רלבנטי."
- **מבחן המימון:** "בענייננו, את עיקר הרכישה והשיפוץ של הנכס מימן המערער באמצעות שתי הלוואות המובטחות על ידי משכנתה. הלוואה ראשונה על סך 2.2 מיליון ש"ח מיום 27.3.2007 והלוואה נוספת על סך 2.3 מיליון ש"ח מיום 22.11.2010. עובדה זו אינה מעידה בהכרח על אופי הוני של העסקה. רכישת נכסי מקרקעין וביתר שאת נכסי מקרקעין



פסק-הדין בעניין בניזרי

שמיועדים למגורים, ממומנת פעמים רבות על ידי הלוואות שמובטחות במשכנתה. עם זאת, עובדה אחת מטה את הכף בעניין זה לעבר היותה של העסקה 'עסקה פירותית'. את ההלוואה הראשונה לקח המערער לעשר שנים בלבד בהלוואת 'בלון'. בהלוואה זו פרע המערער את ריבית ההלוואה בלבד והותיר, על פי הסכם ההלוואה, את פירעון קרן ההלוואה לתום התקופה. ככלל, שיטת מימון זו אינה מתאימה למימון נכס מגורים, כי אם לרכישת נכס מסחרי [...]

המערער לא סיפק הסבר משכנע להחלטתו ליטול הלוואה בשיטה זו ולא נימק הכיצד הוא התכוון לפרוע את קרן ההלוואה הראשונה – 2.2 מיליון ש"ח – בתום תקופת ההלוואה. מבחן זה מטה את הכף לעבר היותה של העסקה עסקה בעלת אופי מסחרי.



פסק-הדין בעניין בניזרי

המערער ובני משפחתו התגוררו החל משנת 1998 בדירת 3.5 חדרים בירושלים. דירה זו נרכשה על ידם בסך 672,525 ש"ח באמצעות משכנתא מבנק טפחות למשך 30 שנה. התשלום החודשי עבור משכנתא זו הסתכם בסך של 2000 ש"ח בחודש בערך. במהלך חקירתה הנגדית של אשתו של המערער הוכח כי למערער ולאשתו לא היו אמצעים לרכישת הווילה בהרצליה פיתוח.

המערער ואשתו השתכרו באותה עת סך של 15,000 ש"ח בחודש ושילמו הוצאות עבור כרטיסי אשראי בסך 10,000 בחודש, 1,900 ש"ח עבור משכנתא ראשונה והוצאות חודשיות נוספות. אם לכך מוסיפים את ההחזר החודשי בגין המשכנתא ששימשה לרכישת הנכס בסך 8,700 ש"ח מגיעים למסקנה שלא היו למערער אמצעים לרכישת הנכס. על אף



פסק-הדין בעניין בניזרי

שלא היו למערער אמצעים לרכישת הווילה, הוא נטל ביחד עם אשתו הלוואה המגובה במשכנתא על הנכס מבנק טפחות על סך 2,200,000 ש"ח. מדובר בסכום עצום בהשוואה ליכולות הכלכליות של בני הזוג. הסיכון שנטל המערער בהחזר חודשי גדול העולה על 50% מהכנסות משק הבית שלו, הוא סיכון גדול ולא סביר ברכישת נכס הון ויש בו כדי להעיד על ביצוע עסקה פירותית שתביא לפירעון ההלוואה שנלקחה.

בנוסף להלוואה הראשונה ששימשה לרכישת הנכס, המערער ואשתו נטלו הלוואה נוספת בחודש 11/2010 בסך של 2,300,000 ש"ח שגם היא הייתה מובטחת במשכנתה. הלוואה זו נלקחה לעשרים שנה כשמיליון ש"ח מתוכה נלקח בריבית פריים, מיליון ש"ח נוסף בריבית משתנה צמודה למדד ו-300,000 ש"ח בריבית משתנה צמודה מדד למטבע היורו. ההחזר החודשי של המשכנתא השנייה עמד על כ-14,000 ש"ח בחודש. לא היה



פסק-הדין בעניין בניזרי

למערער סיכוי סביר לעמוד בהחזר החודשי של שתי המשכנתאות, יחד עם יתר הוצאותיו.

▪ **מבחן הידע והבקיאות:** "בענייננו, המערער החזיק בעת ביצוע העסקה בידע ובבקיאות המובילים לסיווג העסקה כעסקה פירותית. ראשית, המערער החזיק בעברו הרחוק במניות בחברה קבלנית. אמנם לא הוכחה מידת מעורבותו בניהול עסקי חברה זו, אך המערער עצמו לא הפיג את הערפל סביב נושא זה ולא הבהיר במידה מספקת, מה היה תפקידו באותה חברה. שנית, המערער עצמו עבד מספר שנים, בחברה הקבלנית של גיסו רמתי. שלישית, גם תחום עיסוקו העכשווי של המערער, תחום אחזקת בתי היוקרה, הוא תחום שקרוב לתחום העסקה מושא דיוננו. תחום זה מערב ידע אודות האופי, העיצוב והמבנה האדריכלי של בתי



פסק-הדין בעניין בניזרי

היוקרה – כך שהמערער עצמו החזיק בזמן ביצוע העסקה בידע ובבקיאות מספיקים לצורך הוצאתה של העסקה לפועל ולצורך השבחת הנכס. נוסף על כך, המערער הסתייע בגיסו דרור רמתי לצורך הוצאתה של העסקה לפועל. פעולה זו מקיימת את המבחן הקבוע בפסיקה אודות הסתייעות הנישום בצד שלישי המקיימת את מבחן הידע והבקיאות. רמתי הוא קבלן בניין שמחזיק בידע נרחב בתחום העסקה מושא דיוננו, שביצע בעצמו עסקאות דומות ושהיה מעורב במידה גדולה בעסקה מושא דיוננו. דרור רמתי היה זה שהפנה את המערער לעורך דין אבנברק אשר טיפל בעסקת הרכישה של הנכס [...]; הוא עזר למערער לקבל היתר בניה לעבודה בנכס [...]; ואף ביצע את עבודות השיפוץ והבנייה בנכס [...]. במהלך ביצוע העבודות סמכו המערער ואשתו על רמתי רבות.



פסק-הדין בעניין בניזרי

מעבר לאמור, רמתי היה אף מעורב בעסקת השכרת הנכס בטרם תחילת עבודות הבניה בו [...] שמו של רמתי אף מופיע בהסכם שכירות [...].
כמשכיר בנכס לצד שמו של המערער. בנוסף, בהתאם לעדות דורון במשרדי המשיב, רמתי ודורון התעניינו ברכישת הנכס הרבה לפני שהמערער נכנס לתמונה ועל מנת להוציא את העסקה לפועל הם ניסו לרתום את אחד מבני משפחתו של רמתי, כדי שהנכס ירשם על שמו. כמו כן, רמתי היה זה שהגיש את הבקשה להיתר בנייה ולשינויים בנכס ורק לאחר תקופה שבה הבקשה הייתה תלויה ועומדת בעיריית הרצליה, הוגשה בקשה לשינוי שם מגיש הבקשה. מנתונים אלה עולה כי הידע והמומחיות של רמתי סייעה למערער וזאת בנוסף לבקיות המערער בעצמו ועל כן, מבחן הידע והבקיות מתקיים בענייננו.



פסק-הדין בעניין בניזרי

- **מבחן ההשבחה:** "בענייננו, המערער השביח את הנכס בצורה משמעותית. הוא הגיש בקשה להיתר בניה, שיפץ את הנכס וביצע תוספות משמעותיות לנכס שהעלו את ערכו. מבחן זה מטה את הכף לעבר היותה של העסקה עסקה פירותית."
- **מבחן הנסיבות:** "חומר הראיות בתיק מלמד שמבחן העל בענייננו מצביע בבירור לעבר היותה של העסקה פירותית ולא הונית. המערער ניסה לצבוע את העסקה בצבעים של עסקה פרטית ולא מסחרית, אך נכשל בכך. באופן כללי ניתן לומר כי הגרסה ששטח המערער בפני המשיב ובפני בית המשפט אינה מתיישבת עם השכל הישר. תחילה, טען המערער שדרור רמתי הכיר לו את יובל דורון והאחרון הציע לו לרכוש קו לניהול בתי יוקרה במרכז. היכולת שלו, טען המערער, לעסוק במקצועו



פסק-הדין בעניין בניזרי

במרכז, ועוד בהיקפים גדולים מהיקף עסקיו דאז, היוותה מבחינתו שיקול שתמך בהחלטתו לרכוש את הנכס לשפצו ולנסות לעבור להתגורר בו. אלא מה, זמן קצר לאחר רכישת הנכס נעלם יובל דורון והתוכניות המשותפות שלהם לא יצאו לפועל [...] בניגוד לגרסה זו, יובל דורון מסר בחקירתו אצל המשיב, בסתירה חזיתית לגרסת המערער, שהוא לא מכיר את המערער כלל ועיקר [...] הכיצד יתכן שדורון יובל שאינו מכיר את המערער, יציע לו 'קו לניהול בתי יוקרה' בהרצליה? המערער לא סיפק תשובה משכנעת לקושיה זו. גם הדרך שבה תיאר המערער את יובל דורון בחקירתו הנגדית – אדם שמסר לו, לגרסתו, הלוואה בסכום גבוה שלא הוחזרה עד עצם היום הזה מתמיהה ולא מתיישבת עם השכל הישר. בנוסף, המערער לא סיפק כל תיאור ממשי ביחס ל'קו בתי היוקרה' שהיה



פסק-הדין בעניין בניזרי

אמור לרכוש, לא הצביע על הנכסים שהוא היה אמור לנהל וגם לא על זהות הגורם המוכר של אותו 'קו'. הרושם הוא שמדובר בטענה סתמית שמטרתה לחזק את גרסת המערער לפיה הוא רכש את הנכס לצרכי מגורים באזור המרכז.

גם הגרסה של המערער לפיה הוא רכש את הנכס על מנת לממש את החלום שלו ושל אשתו לעבור לאזור המרכז אינה הגיונית [...]

גם בעניין גניזת התוכנית לעבור למרכז, גרסאותיהם של המערער ושל אשתו אינן מתיישבות אחת עם השנייה. בעוד המערער טוען שהסיבה לאי המעבר למרכז הייתה אי שביעות הרצון של האישה ממצב הנכס, אשתו טענה שהסיבות לאי המעבר היו בכלל אישיות.



פסק-הדין בעניין בניזרי

גם סוגיית היכולת הכלכלית של המערער ואשתו מטה את הכף לעבר היותה של העסקה עסקה פירותית. מבלי לחזור על המספרים, המערער ואשתו השתכרו באותן שנים סכומים שגבוהים אמנם מהשכר הממוצע במשק, אך לא בהרבה. כדי לממן את רכישת הנכס והשבחתו נטלו המערער ואשתו משכנתאות בסכומים העולים על ארבעה מיליון ש"ח. ההחזר החודשי על ההלוואות היה גבוה, זאת כאשר אחת ההלוואות הייתה הלוואה מסוג 'בלון' שפירעון הקרן בה חל במלואו בסוף תקופת ההלוואה. מהנתונים עולה שלא הייתה למערער ולאשתו בזמן שהחזיקו בנכס יכולת להתגורר בו ולפרוע בו-זמנית את ההלוואות שרבעו עליו. עובדה זו שומטת לטעמי את השטיח מתחת לטענה שהעסקה בה עסקינן היא עסקה הונית לצורך מגורי המערער ומשפחתו בנכס. מדובר בעסקה



פסק-הדין בעניין בניזרי

פירותית שמטרתה הפקת רווחים, לאחר כיסוי הוצאות ההשבחה. טוען המערער שחלק נכבד מהרווח שהוא הפיק מקורו בעליית מחירים בשוק, סוגיה התומכת בעמדתו לפיה העסקה מושא דיוננו היא עסקה הונית. אכן צודק המערער שחלק מהרווח שהופק בעסקה מקורו בעליית המחירים בשוק – אך בענייננו, מאחר והתמונה הכללית מצביעה על עסקה בעלת אופי עסקי-מסחרי, אין בעובדה זו כדי לשנות ממסקנתי לפיה ההכנסה בענייננו היא פירותית. אין מדובר בנישום שרכש נכס ולאחר כחמש שנים ניצל את עליית מחירי הנדל"ן כדי להפיק רווח ממכירתו. מדובר בנכס שבו הושקע על ידי הנישום ממון רב בהרחבתו ובביצוע שיפוץ רחב היקף אשר שידרג את הנכס באופן משמעותי. הרווח בעסקה מקורו אפוא בניצול יכולותיו של המערער, והידע המקצועי שלו



פסק-הדין בעניין בניזרי

ושל הרמתי, שתוצאתם השבחת הנכס באופן משמעותי, תוך כדי מכירת הנכס בתקופה של עליית מחירי הנדל"ן בשוק.
התוצאה היא שכאשר משקללים את המבחנים שפורטו לעיל, ובעיקר את מבחני המימון, הבקיאות, ההשבחה של הנכס ומבחן 'העל', הכף נוטה בצורה מובהקת לעבר היותה של העסקה עסקה פירותית, דהיינו, עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי."



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

פסק-הדין בעניין בית אבות שלמה המלך בע"מ



פסק-הדין בעניין בית אבות שלמה המלך

- ביום 14.7.2019 פורסם פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב בעניין **בית אבות שלמה המלך בע"מ** (ע"מ 18-02-15353).
- באותו מקרה, טענה המערערת, כי יש לפטור אותה מתשלום היטל עובדים זרים לפי סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 ("החוק").*

* סעיף זה קובע כדלקמן: "מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 20% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם בשנת המס (בפרק זה – ההיטל) ואם העובד הזר מועסק על ידו לפי היתר להעסקת עובד זר בענפים אלה יהא שיעור ההיטל כמפורט להלן: בענף החקלאות – 10% [הוראת שעה: בתקופה שמיום 1.1.2016 ועד יום 31.12.2020 יבוא: בענף החקלאות – 0%], ובענף המסעדות האתניות, בענף התעשייה או בענף הבניין – 15%".



פסק-הדין בעניין בית אבות שלמה המלך

זאת, מהטעם שהעובדים הזרים עסקו בסיעוד ועל-כן הם נכנסים בגדר החריג הקבוע בסעיף 44(א)(3) לחוק הממעט מהגדרת "עובד זר", וכנגזר מכך גם מחובת תשלום ההיטל, "עובד זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי".

■ בית-המשפט, מפי השופטת י' סרוסי, דחה את הערעור, תוך שהוא חוזר על נימוקיו בעניין **מעונות יניב** (ע"מ 45494-01-16) ובעניין **ביחד – עטרת אבות** (ע"מ 29530-03-18)*.

* נזכיר, כי ביום 6.1.2020 התקיים בבית-המשפט העליון דיון בערעור שהוגש על-ידי מעונות יניב בע"מ ועל-ידי ביחד – עטרת אבות ועמל בשרון בע"מ, ובעקבות המלצת המותב (הנשיאה א' חיות, המשנה לנשיאה ח' מלצר והשופטת י' וילנר), חזרו בהן המערערות מערעורן וזה נמחק ללא צו להוצאות (ע"א 1563/19).



פסק-הדין בעניין בית אבות שלמה המלך

- מאוחר יותר, ניתנו שני פסקי-דין נוספים בשאלת החבות בהיטל עובדים זרים.
- האחד, בעניין **אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ** (ע"מ 8420-09-16). בפסק-דין זה, דחה בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, מפי השופטת י' סרוסי, את נסיונה של המערערת לאבחן את עניינה מהלכת **סעד** וכן דחה את טענתה, כי המפקח שהוציא את השומה אינו מוסמך להוציא שומת ניכויים (ראו פס' 9–36 לפסק-הדין), תוך שהוא מחייב את המערערת בהוצאות בסך 45,000 ₪.
- השני, בעניין **עמי תעשיות אלומיניום בע"מ** (ע"מ 54834-12-18). בפסק-דין זה, דחה בית-המשפט המחוזי בבאר-שבע, מפי השופטת י' ייטב, את טענת המערערת לפיה היא חייבת בתשלום היטל עובדים זרים בשיעור מופחת של 15% (במקום 20%) על-פי סעיף 45 לחוק הבראת כלכלת ישראל,



פסק-הדין בעניין בית אבות שלמה המלך

באשר עובדים אלה עסקו בתעשייה.

זאת, בדומה לעמדתו של השופט א' גורמן בפסק-הדין בעניין **דב שמירה**,
ניקיון וכח אדם בע"מ (ע"מ 11654-01-18) ובניגוד לעמדתו של השופט ד"ר ש'
בורנשטין בפסק-הדין בעניין **טומי ווש בע"מ** (ע"מ 29283-08-16).

עם זאת, השופטת ייטב קיבלה את טענת המערערת לפיה יש לבטל את הקנס
בשיעור 5% שהמשיב הטיל עליה בהתאם להוראות סעיף 191א לפקודה.

■ ביום 19.12.2019 ניתן פסק-הדין של השופט ד"ר ש' בורנשטין, בעניין
אי.אם. שגב תעשיות בע"מ (ע"מ 52055-02-18).

השופט בורנשטין נותר בעמדתו בעניין **טומי ווש בע"מ** וקבע, כי שיעור
ההיטל החל על העסקת העובדים הזרים על-ידי המערערת בענף התעשייה
הינו 15% (כטענת המערערת) ולא 20% (כעמדת המשיב, פקיד-שומה רחובות).



פסק-הדין בעניין בית אבות שלמה המלך

- ביום 19.4.2020 ניתן פסק-דין נוסף בנושא של השופט ד"ר ש' בורנשטיין, וזאת בעניין **הומטק שירותי כח אדם בע"מ** (ע"מ 58675-01-17).
- עניינו של פסק-הדין בערעור לשנות-המס 2014–2011 הנוגע לשאלת חובתה של המערערת, חברה פרטית המספקת שירותי כוח אדם לחברות בענפי התעשייה והבניין, לשאת בתשלום היטל עובדים זרים.
- השופט בורנשטיין קיבל את הערעור בחלקו.
- השופט דחה את עמדת המערערת באשר לאי-חבותה בהיטל עובדים זרים, תוך שהוא קובע, כי העובדה שהמשלה החליטה להעניק למסתננים רישיון לישיבת ארעי מסוג א/5 מטעמים הומינטריים כבר עמדה לנגד עיני בית-המשפט העליון בעניין **סעד**; וכי הגם שבאותו שלב ניתן מעמד זה רק ל-200 מסתננים ורק לאחר מכן ניתן ל-600 נוספים, אין בכך משום "התפתחות"



פסק-הדין בעניין בית אבות שלמה המלך

שמצדיקה לערוך איזו הבחנה בין ההלכה שנקבעה בעניין סעד לבין המסקנה אליה יש להגיע עתה.

עם זאת, השופט בורנשטין קיבל את טענתה החלופית של המערערת לפיה היות שעובדיה עוסקים בענף הבנייה והתעשייה, יש להטיל עליה היטל בשיעור של 15% ולא 20%.

זאת, בהתאם לעמדתו בעניין טומי ווש בע"מ ובעניין אי.אם.שגב תעשיות בע"מ, שצוינו לעיל.

ביום 4.8.2020 ניתן פסק-הדין של בית-המשפט העליון בערעורים שהוגשו על-ידי בית אבות שלמה המלך, פקיד-שומה רחובות (על פסקי-הדין בעניין טומי ווש בע"מ ובעניין אי.אם.שגב תעשיות), דב שמירה ניקיון וכח אדם בע"מ, עמי תעשיות אלומיניום בע"מ ואר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ (ע"א 6893/19).



פסק-הדין בעניין בית אבות שלמה המלך

בית-המשפט העליון, מפי השופט י' עמית (בהסכמת השופטים נ' סולברג ו-ע' ברון), דחה את הערעורים בעניין **אר.טו.אם קורפוראטיין בע"מ** ובעניין **בית אבות שלמה המלך בע"מ** וקיבל את הערעורים האחרים במובן זה שיחול היטל מופחת לגבי העסקת עובדים מסתננים בענפים המועדפים, ולכן הערעור בעניין **דב שמירה, ניקיון וכח אדם בע"מ** התקבל אך באופן חלקי לגבי ענפים מועדפים אלה להבדיל מענף הסיעוד.

■ יצוין, כי ביום 10.9.2020 ניתנה החלטתה של הרשמת ש' עבדיאן בבקשה שהגישה **דב שמירה, ניקיון וכח אדם בע"מ** להארכת מועד להגשת בקשה לדיון נוסף על פסק-הדין של בית-המשפט העליון (בש"א 6317/20-א').

ואילו ביום 11.10.2020 ניתן פסק-הדין של השופט ד' מינץ בגדרו נדחה הערעור שהוגש על החלטת הרשמת (בש"א 6811/20).



פסק-הדין בעניין בית אבות שלמה המלך

- עוד יצוין, כי ביום 4.11.2020 דחה על הסף בית-המשפט העליון, בשבתו כבית-משפט גבוה לצדק, את העתירה שהגישה **דב שמירה, ניקיון וכח אדם בע"מ**, בגדרה התבקש בית-המשפט ליתן צו על-תנאי המורה לממשלת ישראל "ליתן טעם מדוע לא תימנע ב'אי אכיפה' למצער מלגבות היטל על עבודת מבקשי מקלט מסתננים בעבודות הסיעוד והתעשייה" וכן "לבטל את הוראות סעיף 45 (א) לחוק התוכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004) בכל הנוגע למסתננים מבקשי מקלט בענפי הסיעוד המוסדי והתעשייה מבראשית".



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

פסק-הדין בעניין דהוקי



פסק-הדין בעניין דהוקי

- ביום 2.8.2017 ניתן פסק-הדין של בית-הדין האזורי לעבודה בירושלים בעניין **דהוקי** (ב"ל 13-11-19049).
- עניינו של פסק-הדין בשאלה, האם בדין חייב המוסד לביטוח לאומי את התובע בגין דמי ניהול ששולמו לו בשנים 2006–2010 על-ידי החברה המשפחתית שבבעלותו למרות שלצורכי מס לא נוצרה לו הכנסה חייבת (לחברה המשפחתית נוצר הפסד שמקורו בדמי הניהול האמורים והפסד זה קוזז כנגד הכנסתו של התובע מדמי הניהול הנ"ל).
- בית-הדין (השופט ד' גולדברג ונציגי הציבור א' קדוש ונ' משאלי) דחה את התביעה.
- נקבע, כי דמי הניהול ששילמה החברה המשפחתית לתובע אינם מהווים "**הוצאות הקשורות במישרין בהשגת ההכנסה**" (כאמור בסעיף 345(א) לחוק הביטוח הלאומי) של התובע אלא של החברה, ועל-כן לא ניתן להביאם



פסק-הדין בעניין דהוקי

- בחשבון לעניין חבותו של התובע בדמי ביטוח בגין דמי הניהול ששולמו לו.
- על פסק-הדין הוגש ערעור לבית-הדין הארצי לעבודה וביום 13.5.2020 ניתן פסק-הדין בערעור.
- בית-הדין הארצי, מפי השופטים ר' פוליאק, ס' דוידוב-מוטולה (אב"ד) וא' סופר ונציגי הציבור ש' זילברשטיין-היפיש וד' בן-חיים, דחה את הערעור.
- בראשית הדברים, ציין השופט פוליאק, כי אין מניעה לפרק את שומת מס ההכנסה למרכיביה לצורך חישוב דמי הביטוח הלאומי, וזאת בנסיבות בהם פירוט השומה חיוני לקביעת דמי הביטוח. שכן, עצם החיוב בדמי הביטוח ושיעורם מושפע מסיווג מקורות ההכנסה לפי סעיף 2 לפקודה.
- עוד ציין השופט, כי במקרה הרגיל של נישום מייצג של חברה משפחתית רווחית שיש לו הכנסות נוספות ממשלח-יד מעבר להכנסותיו מהחברה



פסק-הדין בעניין דהוקי

המשפחתית, ההכנסות הנוספות תחויבנה בדמי ביטוח לפי סוגן; ואילו הכנסות החברה המשפחתית שתיוחסנה לנישום המייצג תחויבנה – על-פי פסק-הדין בעניין **לובינסקי** (עב"ל 53464-09-12) כמו גם תקנות 14(א) ו-15(א) לתקנות הביטוח הלאומי (הוראות מיוחדות בדבר תשלום דמי ביטוח), התשל"א-1971 – בדמי ביטוח כהכנסות של מבוטח שאינו עובד ואינו עצמאי.

- בהמשך הדברים, נדרש השופט פוליאק לשאלת היקף אימוץ מוסד החברה המשפחתית בחוק הביטוח הלאומי וקבע, תוך שהוא נדרש לפסקי-הדין בעניין **וייס** (דב"ע (ארצי) מט/0-98) ובעניין **ברק יוסף** (ע"א (ארצי) 1117/01) כמו גם לתיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי בגדרו נוספו הוראות סעיף 373א לחוק זה, כי קיימים שני הבדלים מהותיים בין ההסדר בסעיף 64א לפקודה לבין ההסדר שבסעיף 373א לחוק:



פסק-הדין בעניין דהוקי

ההבדל האחד הוא בשקיפות המלאה שיוצרת פקודת מס הכנסה בין הנישום המייצג לבין החברה המשפחתית, באופן שההכנסה החייבת וההפסדים של החברה המשפחתית מיוחסים לנישום המייצג, בעוד שחוק הביטוח הלאומי מייחס למבוטל רק את חלקו מתוך "ההכנסה החייבת" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, אך אינו מאפשר, לפי ניסוחו, זקיפתם של הפסדים.

ההבדל השני הוא, כי בניגוד למודל המס בו יש לחברה משפחתית נישום מייצג לו מיוחסים כל ההכנסות וההפסדים של החברה, הוראת סעיף 373א לחוק כלל אינה מתייחסת לנישום המייצג, וזקיפת ההכנסות (אך לא ההפסדים, כאמור) מתבצעת לכל אחד מבעלי המניות של החברה המשפחתית כפי חלקו במניות החברה.



פסק-הדין בעניין דהוקי

השופט פוליאק ציין, כי בתיקון 103 תוקן גם סעיף 350(א) לחוק שכותרתו "הכנסות הפטורות מדמי ביטוח" ובסעיף-קטן (6) נקבע, כי לא יראו כהכנסה לעניין תשלום דמי ביטוח "הכנסה החייבת במס לפי הוראות סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה, שאינה הכנסה לפי סעיף 373א..."; ועל-כן הכנסה לפי סעיף 373א לחוק היא הכנסה הנובעת במהותה מדיבידנד (שהיה על המחוקק להחריגה מהוראת סעיף 350(א)(6) החלה על חלוקת דיבידנד).

לאור זאת, הוסיף השופט וקבע, כי סעיף 373א לחוק מחייב תשלום דמי ביטוח בגין חלקו של בעל מניות – בין אם הוא הנישום המייצג ובין אם לאו – בהכנסה החייבת של החברה המשפחתית, אף אם רווחי החברה לא חולקו בפועל, בדרך של תשלום דיבידנד בין בעלי המניות; וכי שיעורם של דמי הביטוח הוא השיעור הקבוע בגין הכנסה של מבוטח שאינו עובד ואינו



פסק-הדין בעניין דהוקי

עצמאי. " ... כל פועלו של סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי הוא הקדמת העיתוי של החיוב בדמי ביטוח הנובעים מחלקו של בעל מניות בחברה משפחתית ברווחי החברה, באופן שהתייחסות להכנסה חייבת שהופקה על ידי חברה משפחתית בשנת מס מסוימת, היא כאל הכנסה שחולקה בפועל כדיבידנד בין כל בעלי המניות של אותה חברה משפחתית, כפי חלקם [ההדגשה במקור] במניות החברה, והטלת חיוב בדמי ביטוח על ההכנסה הרעיונית המיוחסת לכל אחד מבעלי המניות בגין הדיבידנד הרעיוני שנמשך על ידו" (פס' 33 לפסק-הדין).

עוד קבע השופט פוליאק, כי משמדובר בתשלום דמי ביטוח בגין "הכנסה חייבת", הרי שגם אם החברה המשפחתית הפסידה בשנת-המס השוטפת או שיש לה הפסדים מועברים, אין בהפסדים כדי לפגוע בחיובו של בעל המניות



פסק-הדין בעניין דהוקי

לשלם דמי ביטוח בגין הכנסותיו ממשלח-יד.

- נציין, כי דהוקי הגיש לבית-המשפט העליון, בשבתו כבית-משפט גבוה לצדק, עתירה לביטול פסק-הדין של בית-הדין הארצי, אך ביום 21.10.2020 ניתן פסק-הדין של בית-המשפט העליון בגדרו העתירה נדחתה על הסף.
 - עוד נציין, כי פסק-הדין בעניין **דהוקי** רלבנטי, בין היתר, לגבי שאלת החבות בדמי ביטוח לאומי בגין הכנסות ורווחים של חברה משפחתית אשר אינם חייבים ברגיל בדמי ביטוח (כגון: רווחי הון, הכנסות פיננסיות שונות וכו').
- נזכיר, כי משרדנו הגיש ערעור לבית-הדין הארצי על פסק-הדין שניתן בסוגיה זו על-ידי בית-הדין האזורי בעניין **נחשתן ואח'** (ב"ל 64018-11-16).
- דיון השלמת טיעונים בעל-פה בפני בית-הדין עתיד להתקיים ב-26.11.2020.



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

סוף מעשה במחשבה תחילה... תודה על ההקשבה!

האמור במצגת זו אינו מהווה תחליף לייעוץ פרטני! ©